

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 18

Marzo 2016

I. Objetivo del Informe:

- a) **Informar sobre las principales novedades acontecidas durante el mes en materia normativa a nivel Nacional y Provincial.** Si bien, como es habitual a esta altura del año, se han publicado una gran cantidad de normas (a cuya lectura en nuestra sección remitimos), a nivel nacional destacamos la R.G. (AFIP) 3.839, por medio de la cual se modificó la R.G. (AFIP) 2.437, elevando el importe de los ingresos a partir de los cuales resulta obligatorio efectuar las declaraciones juradas anuales informativas de Ganancias y a los Bienes Personales. También recomendamos la lectura de la R.G. (AFIP) 3.840, referida a factura electrónica, por el gran impacto operativo que tiene.

Con respecto a las normas provinciales, se destaca la R. (DGR) 822/2016 de la C.A.B.A. la cual fija la fecha del 30/06/2016, como límite para la presentación de los CM05 de las empresas cuya jurisdicción sede es la Ciudad, especialmente en el año en que la Comisión Arbitral adelantó la fecha de presentación del mencionado formulario al 15/05/2016.

- b) Además, como siempre **el Informe se complementa con un resumen de la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.** Los fallos analizados en el presente son:

C.S.J. "Glaciar Pesquera S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas Malvinas s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2016)". Definición de Tasas. Jurisprudencia Consolidada.

C.S.J. "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ Ordinario (9/12/2015)". Impuesto de Sellos. Alícuotas Diferenciales. Principio de Igualdad y Artículo 7 de la C.N.

C.S.J. "Alpargatas S.A.I.C. c/ Provincia del Chaco s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/03/2016)". Ingresos Brutos. Competencia.

C.S.J. "Telecom Personal S.A. s/ Provincia de Santa Fe s/ Acción declarativa de certeza (2/03/2016)". Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Ampliación de Cautelar

C.N.C.A.F. Sala IV. "Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/3/2016)". Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

C.N.C.A.F. Sala V. "Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)". Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

J.C.A. y T. N° 7. Ciudad de Buenos Aires. "International Health Services Argentina S.A. contra GCBA y otros s/ Acción Declarativa (21/10/2015)". Convenio Multilateral. Competencia de los Tribunales Locales.

- c) Finalmente, continuamos con nuestro apartado de “**Temas a Seguir**” en el cual realizamos un seguimiento de ciertas normas que, si bien fueron comentadas en Informes anteriores, su impacto sigue siendo relevante en el presente período por la complejidad operativa de las mismas. Este mes se destaca, la generalización de factura electrónica (relacionado este tema con la R.G. (AFIP) 3.840) y el impacto que está teniendo, especialmente en consumo masivo, la R.N. 9/2016 de Córdoba, especialmente para los sujetos de extraña jurisdicción en relación a esa provincia.

II. Novedades Nacionales:

- ✓ **Nación. Categorización de Pequeñas y Medianas Empresas. Actualización de Importes. R. (SEPyME) 11/2016 (BO 18/03/2016).** Se adecuan los valores máximos de las ventas totales anuales, realizando una apertura por categoría de empresa y por actividad, según el siguiente detalle: **a)** Sector agropecuario: de \$ 2.000.000 a \$ 160.000.000; **b)** Sector industria y minería: de \$ 7.500.000 a \$ 540.000.000; **c)** Sector comercio: de \$ 9.000.000 a \$ 650.000.000; **d)** Sector servicios: de \$ 2.500.000 a \$ 180.000.000; **e)** Sector construcción: de \$ 3.500.000 a \$ 270.000.000. Asimismo, y para definir el sector al que pertenece cada empresa, se establece que se adoptará el "Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - Formulario N° 883" aprobado por la AFIP, que es el mismo que se utiliza para las gestiones con la citada Administración. Es de destacar que no se considerarán micro, pequeñas o medianas empresas aquellas que realicen las actividades de intermediación financiera y servicios de seguros, servicios inmobiliarios, servicios de hogares privados que contratan servicio doméstico, servicios de organizaciones y órganos extraterritoriales, administración pública, defensa y seguridad social obligatoria, y servicios relacionados con juegos de azar y apuestas.
- ✓ **AFIP. Bienes Personales. R.G. (AFIP) 3.835 (BO 11/03/2016) y R.G. (AFIP) 3.838 (BO 23/03/2016).** Como todos los años la AFIP fija las **valuaciones de los bienes al 31 de diciembre de 2015** e informaciones complementarias para la determinación del Impuesto sobre los Bienes Personales correspondiente al período fiscal 2015. Por otra parte, el 23/03/2016, se publicó en la página de internet del organismo fiscal la **nueva versión del aplicativo de Ganancias y Bienes Personales**.
- ✓ **AFIP. Empleados en Relación de Dependencia. Modificación de la R.G. (AFIP) 2.437. Declaraciones Informativas Anuales de Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias. R.G. (AFIP) 3.839 (BO 23/03/2016).** Se incrementan, **con aplicación a partir del ejercicio fiscal 2015**, los importes a partir de los cuales los beneficiarios deben presentar las declaraciones juradas según el siguiente detalle: **a) Declaración jurada de Bienes Personales:** cuando hayan percibido anualmente ganancias brutas iguales o superiores a **\$ 200.000**; **b) Declaración jurada de Bienes Personales y de Ganancias:** cuando hayan percibido anualmente ganancias brutas iguales o superiores a **\$ 300.000**.

Además, se incorporan como deducciones los aportes a las cajas de previsión para profesionales como así también los aportes para cajas complementarias de previsión, fondos compensadores, y todo otro aporte que se destine a una prestación de índole previsional que resulte obligatorio para el beneficiario de las rentas.

Por último, se crea la "Liquidación de impuesto a las ganancias 4ª categoría relación de dependencia", que debe ser efectuada y puesta a disposición por los agentes de retención a aquellos sujetos que deban presentar la declaración jurada de bienes y de ganancias por haber percibido en el año ganancias brutas iguales o superiores a \$ 300.000, en reemplazo del F 649 o planilla efectuada al efecto. Esta última modificación resulta opcional en el período 2015 y obligatoria a partir del período fiscal 2016.

- ✓ **AFIP. Factura Electrónica. Nuevo Cronograma de Implementación R.G. (AFIP) 3.840 (BO 28/03/2016).** Se establece un cronograma de implementación escalonada para la emisión de factura electrónica para los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado, que aún no hayan implementado el sistema de emisión de comprobantes electrónicos, según el siguiente detalle: **a)** Sujetos con ventas netas durante el año 2015 iguales o superiores a \$ 2.000.000: desde el 1/4/2016, inclusive; **b)** Sujetos con ventas netas durante el año 2015 entre \$ 500.000 y \$ 1.999.999: desde el 1/7/2016, inclusive; **c)** Sujetos con ventas netas anuales durante el año 2015 inferiores a \$ 500.000: desde el 1/11/2016. Para los sujetos que realicen operaciones de venta de ganado vacuno, porcino, ovino, caprino o aviar y/o venta de carnes o subproductos de las citadas especies deberán emitir factura electrónica a partir del 1/4/2016, inclusive, independientemente del monto de ventas netas efectuadas durante el año 2015.

Además, se establece que las actividades detalladas a continuación deberán emitir comprobantes electrónicos **a partir del 1/11/2016**: **a)** Empresas prestadoras de servicios de medicina prepaga; **b)** Galerías de arte, comercializadores y/o intermediarios de obras de arte habitualistas; **c)** Establecimientos de educación pública de gestión privada; **d)** Personas físicas y sucesiones indivisas locadores de inmuebles rurales; **e)** Sujetos que administren, gestionen, intermedien o actúen como oferentes de locación temporaria de inmuebles de terceros con fines turísticos o titulares de inmuebles que efectúen contratos de locación temporaria de dichos inmuebles; **f)** Representantes de modelos (tengan o no contrato de representación): agencias de publicidad, de modelos, de promociones, productoras y similares y personas físicas que desarrollen actividad de modelaje; **h)** Operadores del mercado lácteo, sus productos y subproductos, que realicen compras primarias de leche cruda; **i)** Acopiadores, intermediarios o industrias que adquieran y/o reciban tabaco sin acondicionar, tanto de productores y/u otros acopios, o que adquieran, reciban y/o acopien el tabaco acondicionado sin despalillar, o lámina, palo y/o "scrap". Es decir, se incluyen en este listado casi todas aquellas actividades a las cuales, como consecuencia de la aplicación del régimen de factura electrónica, se les eliminó la obligación de presentar regímenes de información.

Por último, los contribuyentes que, por problemas estructurales y/o regionales de conectividad, no tengan acceso a internet y no puedan cumplir con el régimen de emisión de comprobantes electrónicos originales, deberán exteriorizar dicha situación con carácter de declaración jurada ante la AFIP con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la obligación. Para ello deberán ingresar al servicio "Regímenes de Facturación y Registración (REAR/RECE/RFI)", utilizando la respectiva "Clave Fiscal". Aquellos contribuyentes que, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, manifiesten su imposibilidad de cumplir con la obligación establecida quedarán exceptuados de cumplimentar la misma, hasta que la AFIP se expida (en particular o en general) sobre la problemática planteada.

- ✓ **AFIP. Planes de Facilidades de Pago para Sujetos Concursados o Fallidos. R.G. (AFIP) 3.857 (BO 29/03/2016).** Los sujetos concursados o fallidos que hayan sido denunciados penalmente por la AFIP por los delitos previstos en la ley penal tributaria, en el Código Aduanero, o por delitos comunes que tengan conexión con el incumplimiento de sus obligaciones impositivas, de los recursos de la seguridad social o aduaneras, en la medida en que la causa penal no haya sido elevada a juicio, tendrán un plazo máximo para la cancelación de la deuda de 12 cuotas para los planes regulares y de 12 meses para los planes irregulares o para los créditos quirografarios. En estos casos la tasa de interés de financiamiento a aplicar será del 2,93% mensual. Para los demás planes de facilidades de pago previstos para sujetos concursados o fallidos se establece una tasa de interés de financiamiento del 2,03% mensual.
- ✓ **AFIP. Monotributo. R.G. (AFIP) 3.845 (BO 29/03/2016).** El fisco nacional modifica las cotizaciones previsionales fijas correspondientes al período junio de 2016, los valores de las cotizaciones fijas destinadas al Sistema Nacional del Seguro de Salud y al Régimen Nacional de Obras Sociales. Las mismas pasan a ser las siguientes: **a)** \$ 419 (aporte obligatorio) y **b)** \$ 419 (adherente).

- ✓ **AFIP. Plan de Facilidades de Pago Permanente. Modificaciones. R.G. (AFIP) 3.837 (BO 23/03/2016).** Se establece que se encuentran excluidas las obligaciones de los imputados por cualquiera de los delitos previstos en el Código Aduanero y en la ley penal tributaria y previsional también cuando la denuncia hubiera sido formulada por un tercero ajeno a la AFIP. Además, se establecen nuevas tasas de interés aplicable a las obligaciones a regularizar vencidas en el mes de adhesión del plan y en el inmediato anterior. Por último, se resuelve que no podrá solicitarse una nueva adhesión al régimen cuando existan en forma concurrente 2 planes de facilidades de pago de deuda impositiva y de los recursos de la seguridad social en gestión administrativa, obligaciones impositivas y de los recursos de la seguridad social excluidos aportes personales en gestión judicial y aportes de los trabajadores en relación de dependencia en gestión judicial, cuando se encuentren vigentes, y/o de cualquiera de los planes establecidos por el presente régimen de facilidades que se encuentren caducos y la fecha de caducidad se hubiera registrado en "MIS FACILIDADES" dentro de los 12 meses anteriores a la fecha en que se realiza la presentación.
- ✓ **AFIP. Procedimiento. Sanciones. Limitaciones en el Uso de la CUIT. R.G. (AFIP) 3.832 (BO 3/03/2016).** Se deja sin efecto la cancelación administrativa de la CUIT reglamentada por la R.G. 3.358. Dicho procedimiento es reemplazado por una evaluación periódica de los contribuyentes y responsables a través de controles sistémicos con el foco en incumplimientos y/o inconsistencias que pudieran existir. A partir de dicho análisis, se establecen distintos estados administrativos de la CUIT, los cuales pueden tener como consecuencia distintos grados de limitaciones temporales a los servicios con Clave Fiscal y para efectuar determinados trámites ante el Fisco, **como por ejemplo solicitar autorización para la emisión de facturas.**

Los incumplimientos o inconsistencias podrán ser consultados en la Web de la AFIP, a través de la opción "Consulta Estados Administrativos de la CUIT", o se podrá tomar conocimiento de los mismos a través del "Domicilio Fiscal Electrónico", en el servicio E-Ventanilla, o a través del servicio "Sistema Registral/Opciones/Consultas". También la norma establece el procedimiento a llevar a cabo en cada caso para rehabilitar administrativamente la CUIT, pudiendo cumplimentar los datos requeridos en forma electrónica, mientras que en algunos casos también deberán concurrir a la agencia donde se encuentren inscriptos.

- ✓ **AFIP. Emisión de Factura Electrónica en Moneda Extranjera.** La AFIP habilitó la posibilidad de emitir facturas directamente en moneda extranjera. Esto tiene un gran impacto, especialmente en aquellos sectores económicos cuyas operaciones están sujetas al valor del dólar.

III. Novedades Provinciales:

- ✓ **CABA. Ingresos Brutos. Declaración Anual. CM 05. R. (DGR) 822/2016 (BO 29/03/2016).** Se considerará presentada en término la declaración jurada anual (CM05), correspondiente al ejercicio fiscal 2015 por los contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que se realice hasta el día 30/6/2016.
- ✓ **Córdoba. SIRCREB. R. (MF) 51/2016 (BO 9/03/2016).** Se establecen las alícuotas aplicables a los contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos incluidos en el SIRCREB, adecuando las mismas a las modificaciones efectuadas sobre el Código Fiscal y Ley Impositiva, para el presente año. Por otra parte, la Dirección General de Rentas establecerá los padrones con los sujetos pasibles que se incluyan o excluyan de la aplicación del citado régimen de recaudación para los contribuyentes locales y/o comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, como así también para los casos de aplicación de alícuotas diferenciales. Asimismo, se establece que para los contribuyentes locales del impuesto deberá aplicarse la alícuota del 3%, excepto en los casos en que la Dirección General de Rentas determine alícuotas diferenciales.

- ✓ **Córdoba. Ingresos Brutos. Régimen de Retención y Percepción. R. (SIP) 5/2016 (BO 21/03/2016).** Se adecuan las condiciones necesarias para la aplicación del régimen general de retención, percepción y/o recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos, sobre los sujetos que no acrediten su condición de inscriptos en el impuesto. **Esto no implica modificación alguna sobre la obligación establecida en la R.N. (DGR) 9/2016 (BO 26/01/2016), para los sujetos de extraña jurisdicción.**
- ✓ **Mendoza. Bonos de Consolidación y Cancelación de Deuda. R.G. (ATM) 31/2016 (BO 7/03/2016).** Como está sucediendo en otras jurisdicciones provinciales (ej. Provincia de Buenos Aires), se está cancelando parte del stock de la deuda que el estado mantiene con sus proveedores por medio de la utilización de Bonos. En este caso, la Administración Tributaria de la Provincia de Mendoza establece el procedimiento para que los contribuyentes y demás responsables que sean beneficiarios o tenedores legítimos de "Bonos de consolidación de deuda 2015", que registren obligaciones fiscales adeudadas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, Inmobiliario, a los Automotores, de Sellos y la Tasa de Justicia, exteriorizados o no, y sus intereses y multas, puedan cancelar las mismas con los mencionados títulos valores.
- ✓ **Tucumán. Régimen de Facilidades de Pago. R. (ME) 173/2016 (BO 3/03/2016).** Se prorroga, hasta el 30/6/2016, la vigencia del régimen de facilidades de pago reglamentado por la R. (ME) 12/2004, para las deudas cuyos vencimientos generales para la presentación y/o pago hubiesen operado hasta el 30/10/2015.
- ✓ **Tucumán. Régimen de Facilidades de Pago. Contribuyentes en Concurso Preventivo. R. (ME) 221/2016 (BO 9/03/2016).** Se establece un régimen de facilidades de pago para la cancelación de deudas impositivas devengadas con anterioridad a la fecha de presentación en concurso preventivo. El mismo es aplicable a las deudas verificadas o declaradas admisibles y a aquellas que se encuentren en proceso de trámite judicial. Por su parte, la Dirección General de Rentas, por medio de la **R.G. 28/2016 (BO 11/03/2016)**, establece las condiciones, requisitos y demás formalidades a cumplimentar a fin de acogerse al régimen de facilidades de pago.
- ✓ **San Luis. Régimen Especial de Información y Recaudación. R.G. (D.P.I.P.) 8/2016 (BO 16/03/2016).** Se establece, a partir del 1/04/2016, un régimen especial de información, recaudación y pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos relativo a toda la actividad agropecuaria, apícola, ictícola, piscícola y forestal, para los sujetos que realicen la introducción y/o transporte dentro de la Provincia de San Luis de frutos del país y sus subproductos, siempre que la introducción de los mismos se realice para su posterior comercialización y/o utilización en un proceso productivo, que el transporte dentro de la Provincia se efectúe para su venta o, asimismo, se transporten y/o vendan los mencionados productos hacia otras jurisdicciones. **Al respecto, queda alcanzado por el citado régimen especial todo sujeto que intervenga en operaciones que impliquen la introducción y/o tránsito de los mencionados productos primarios y/o sus subproductos dentro de la jurisdicción provincial, aun cuando revistan el carácter de exentos o no alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos.**
- ✓ **San Luis. Régimen General de Retención e Información. R.G. (D.P.I.P.) 9/2016 (BO 16/03/2016).** Se establece que deberán actuar, a partir del 1/4/2016, como agentes del régimen general de retención del Impuestos sobre los Ingresos Brutos (R.G. 6/2010) los acopiadores, consignatarios, martilleros, frigoríficos, cooperativas de productores agropecuarios, asociaciones, sociedades, cámaras que los agrupen y demás sujetos, entidades o instituciones públicas o privadas, con relación a los pagos que realicen por la compra de productos agropecuarios, forestales, frutos del país y minerales, efectuada a sus productores o cuando intermedien en las ventas que estos realicen. Al respecto, las citadas operaciones estarán sujetas a la alícuota del 1%, y la obligación de practicar la retención será, para la venta de granos, en el momento de la emisión de la certificación primaria de depósito, retiro y/o transferencia de granos o del formulario que en un futuro lo reemplace, y para la venta de animales, en el momento de realizarse la misma.

IV. Jurisprudencia Judicial y Administrativa:

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Glaciar Pesquera S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas Malvinas s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/03/2016)”. Definición de Tasas. Jurisprudencia Consolidada.**

Si bien el tema objeto de la litis lo hemos analizado en detalle al momento de comentar el fallo “*Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s / Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)*”, y es parte de una jurisprudencia consolidada, no parece relevante repasar los conceptos que surgen del mismo, especialmente a los fines de definir qué se entiende por una “tasas”.

La Sociedad plantea la inconstitucionalidad del artículo 3, de la Ley Local 854, en cuanto establece una “Tasa del Servicio de Verificación de Procesos Productivos (TVPP)” para la pesca en altura, cuyo quantum es del 2% del valor FOB de las exportaciones destinadas al territorio continental y del 3% de aquellas cuyo destino sean otros países. Además, solicitó una medida cautelar.

Como agravios, la empresa expresa que: **a)** la Provincia pretende cobrar una tasa por un servicio que no presta, con lo cual se viola el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional; **b)** por su estructura legal es un verdadero derecho aduanero; **c)** se obstaculiza el comercio interprovincial e internacional, violentando los artículos 9, 10, 11, 75 inciso 13) y 126 de la Constitución Nacional; **d)** interfiere en el régimen promocional de la Ley 19.640; **e)** es arbitraria en tanto fija una alícuota mayor según el destino al extranjero de la mercadería y **f)** es irrazonable en relación con el eventual costo del servicio teóricamente prestado.

En síntesis, la demandante plantea que la provincia ha creado un verdadero **derecho a las exportaciones**, potestad que tiene vedada de acuerdo a nuestra Carta Magna. Además, para otorgarle un mayor contenido federal a la causa, el contribuyente, como mencionamos, manifiesta que la norma cuestionada se contrapone con la Ley 19.640 y el Decreto 490/03, del cual es beneficiario. En este punto es oportuno recordar que el artículo 13, inciso c) de la Ley 19.640 establece, entre otros beneficios, “*la exención de los derechos de exportación, como así también de todo impuesto, con afectación especial o sin él, contribuciones especiales a, o con motivo de la exportación, existentes o a crearse en el futuro, excepción hecha, en este último caso, cuando la ley respectiva expresamente estableciere su aplicación al supuesto...*”.

Por su parte, la Provincia, argumenta sobre la existencia real de la prestación del servicio de verificación de los procesos productivos y que es una facultad que le viene dada como autoridad de aplicación del régimen de promoción industrial establecido por la Ley 19.640. Con respecto al costo de la tasa plantea que la equivalencia requerida con respecto al valor de la misma no debe ser matemática ni estricta. Continúa diciendo que es razonable que quienes resultan favorecidos por el servicio paguen por el mismo, toda vez que es una carga que la Nación traslado a la Provincia, en su carácter de autoridad de aplicación. Por último, cita fallos de la propia CSJN en los cuales se convalida la aplicación del principio de capacidad contributiva a los fines de fijar la base imponible de una tasa.

La Corte, haciendo suyo el Dictamen de la Procuradora, convalidó su competencia originaria y el remedio procesal elegido por la actora. Sobre este último punto específicamente se aclara que no se trata de dar solución a una hipótesis abstracta, sino que se procura precaver los efectos de la Ley Local 854, siendo la “acción declarativa” la vía idónea. Sí, es preciso resaltar, que la CSJN había rechazado oportunamente el otorgamiento de la medida cautelar solicitada.

Con respecto al fondo de la cuestión remite directamente al extenso fallo “*Empresa Pesquera de la Patagonia y la Antártida S.A. c/Tierra del Fuego s / Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (29/04/2015)*”, citado anteriormente. Recordamos, las principales consideraciones del mismo:

- La tasa de verificación del proceso industrial trasuntaría un derecho de exportación en la medida en que para definir la base imponible se recurre al valor FOB de salida, sea de las exportaciones al territorio continental o al exterior.
- Se reconoce que la Provincia, tiene (como autoridad de aplicación) facultades para imponer tasas retributivas de servicios a las empresas que operan en la zona aduanera especial, en el marco de las actividades que desarrollan según ese régimen promocional (Ley 19.640).
- El tributo legislado en el artículo 3 de la Ley Tarifaria tipifica prima facie como “tasa”, puesto que el presupuesto de hecho para que nazca la obligación tributaria es la verificación de procesos productivos.
- No obstante lo expresado en el punto anterior, al momento de fijar la base imponible, lo hace en función del valor FOB, lo cual remite concretamente a una acción ulterior al proceso productivo de que se trate, situación que puede darse o no (exportación del producto).
- Para determinar la validez de la tasa bajo análisis es necesario que guarde consistencia con la estructura fiscal en que se encuadra. En consecuencia, **es la exportación de la mercadería lo que genera el nacimiento de la obligación tributaria, en vez de exigirla en función de procesos técnicamente anteriores a ese hecho. Es decir, sin exportación no habría precio FOB de salida y por ende no se devengaría la obligación fiscal.**
- **Se debería haber establecido como base imponible otro criterio referido concretamente a los costos del servicio que se pretende solventar.** Bajo este criterio, si realmente se estuviera en presencia de una “tasa”, la misma debería abonarse sin excepción más allá que se produzca o no la exportación ulterior de los productos elaborados.
- En consecuencia, la “tasa” objeto de la presente Litis es un verdadero derecho de exportación y, por lo tanto, carece el estado provincial de las potestades tributarias necesarias para exigir el pago del mismo. Además, se afecta el principio de igualdad al establecer alícuotas diferenciales de acuerdo al destino de los productos.
- **Finalmente, resuelve que es ilegítimo el cobro de la Tasa de Verificación de Procesos Productivos en razón del modo de cálculo de la base imponible.**

Por su parte, consolidando esta jurisprudencia el mismo día se dictó el fallo “*San Arawa S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/ acción declarativa de inconstitucionalidad (29/03/2016)*”.

Como conclusión de esta jurisprudencia de nuestro máximo tribunal nos preguntamos, sin adentrarnos en la existencia o no de la competencia originaria (en el caso de marras esto se facilitó por estar la temática comprendida dentro de la Ley 19.640), cuál sería la situación de las “**Tasas de Seguridad e Higiene**”, aplicadas por una gran cantidad de municipios, especialmente en la Provincia de Buenos Aires, cuando la base imponible son las ventas. **En estos casos, tampoco se guarda una consistencia con la estructura fiscal en la que se encuadran, puesto que son las ventas las que determinan el nacimiento de la obligación tributaria**

no la prestación del servicio, por parte del municipio, referido a las condiciones de seguridad e higienes del local y/o planta.

Sin lugar a dudas será relevante analizar los temas de competencia (por no contar con las mismas facilidades que en los casos analizados) y la vía procesal, pero en cuanto a la sustancia del tema las conclusiones de la Corte adquieren una relevancia más que significativa ante un proceso constante por parte de los municipio (ej. Vicente López), no sólo de determinar el quantum de la tasa en función de las ventas, sino ir incrementando año a año las alícuotas aplicables, profundizando el impacto económico de las incorrectamente llamadas tasas.

También, al analizar estos temas nunca hay que dejar de lado los temas políticos que naturalmente vinculan a las empresas con los municipios en donde operan, siendo complejo para un empresario tomar la decisión de litigar contra la locación en donde está establecido, más allá de los excesos a los cuales día a día estamos asistiendo.

✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires s/ Ordinario (9/12/2015)”. Impuesto de Sellos. Alícuotas Diferenciales. Principio de Igualdad y Artículo 7 de la C.N.**

El Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires promueve una Acción de Amparo en los términos del artículo 43 de la Constitución Nacional contra la Provincia de Buenos Aires, a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 46, inciso b, apartado 7, de la Ley Provincial 14.333.

La mencionada norma (derogada) estableció que los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella, debían tributar una **alícuota diferencial en concepto de Impuesto de Sellos**, y que ese trato discriminatorio produjo que los clientes de los escribanos integrantes del Colegio debieran soportar un costo mayor (entre el 1% y el 3,8%), por el hecho de elegir como notario de confianza, para la realización de los actos alcanzados por la norma, a uno que ejerciera su profesión en la Ciudad de Buenos Aires. En consecuencia, plantea entre otras cuestiones, que la norma colisiona con el artículo 997 del Código Civil (Velez Sarfield), el cual dispone que *“cuando un acto fuere otorgado en un territorio para producir efectos en otro, las leyes locales no podrán imponer cargas tributarias ni tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento, fundadas en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente”*. Además, se viola la prohibición de aduanas o barreras arancelarias interiores y el comercio interprovincial.

En cuanto a la legitimación (un tema no menor en este tipo de cuestiones), expresa que es una asociación civil, fundada el 7 de abril de 1866, que la Ley 12.990 le reconoció el carácter de corporación pública a cargo de la conducción y del control disciplinario del notariado, y que continúa en tal carácter, de acuerdo a lo establecido por la Ley 404 de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, como consecuencia de la reforma constitucional de 1994 y del régimen dado por el artículo 129. Destaca que, debe velar por el prestigio y los intereses del cuerpo, y proteger a sus miembros por todos los medios a su alcance, como así también ejercer la representación gremial del conjunto, actuando en sede administrativa o judicial, para cuestionar las decisiones de los poderes públicos que se relacionan con la función notarial o con el interés de los escribanos.

Por su parte, la Provincia, más allá de plantear la falta de legitimación del Colegio, con respecto al fondo de la cuestión, advierte que la causa devino en abstracta, puesto que a partir de 1° de junio de 2012, por medio del artículo 21 de la Ley 14.357 se eliminó la alícuota diferencial cuestionada. Igualmente, también argumenta sobre la inconstitucionalidad del artículo 997 del

viejo Código Civil y que **el impuesto en cuestión se justificaría en razones “extrafiscales”** vinculadas con cuestiones de política económica y social, y afirma que ninguna objeción merece el hecho de que la provincia adopte como política tributaria una diferencia en las alícuotas de un impuesto en función de la mayor manifestación de riqueza que, a su criterio, exterioriza la formalización de actos mediante escrituras públicas en la Capital Federal.

La **Corte Suprema de Justicia de la Nación**, en primer lugar acepta su competencia originaria y la legitimación del Colegio para entablar la acción. **Además, expresa que subsiste en el caso un estado de incertidumbre respecto de la existencia y modalidad de las obligaciones contraídas por escribanos porteños y sus clientes con el Fisco provincial, más allá de la modificación posterior de la norma**, dado que la Provincia mantiene su pretensión fiscal de percibir la alícuota diferencial, por los actos celebrados entre el 1 de enero de 2012 y 31 de mayo de ese mismo año.

En lo relativo a la **legitimación**, la Corte se limita a citar el **Dictamen de la Procuración**, de fecha 21 de octubre de 2013. En el mismo, luego de un minucioso análisis del marco normativo que reglamenta el accionar del Colegio de Escribanos y su incumbencia en el ejercicio profesional de los notarios concluye que *“a la luz de lo hasta aquí expuesto, puede colegirse, sin hesitación, que el colegio actor no constituye una mera asociación (artículo 14 de la Constitución Nacional) que se integra con la adhesión libre y espontánea de cada componente, sino una entidad destinada a cumplir fines públicos que originariamente pertenecen al Estado y que éste, por delegación, circunstanciada normativamente, transfiere a la institución que crea para el gobierno de la matrícula y el régimen disciplinario de todos los notarios de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y que, en cumplimiento de esas misiones, forzoso es admitir que el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires cuenta con legitimación para promover este juicio, tanto para preservar el regular ejercicio de las funciones de sus asociados cuanto para asegurar el escrupuloso respeto al derecho de libre elección del notario que asiste a los requirentes, los que la entidad actora considera violados por el régimen tributario implementado por la demandada”*.

Con respecto al fondo, en primer lugar, nuestro Tribunal Címero se detiene a analizar el artículo 997 del Código Civil. **Sobre el mismo revisa el mensaje de elevación del proyecto de la Ley 24.441, que incorporó el párrafo del artículo 997 antes mencionado, en donde se expresa que las modificaciones al Código Civil que se proponían y que finalmente fueron sancionadas por el Congreso de la Nación, “tienden a ratificar el principio constitucional según el cual los instrumentos públicos tienen eficacia en todo el país, y que la ley local no puede discriminar a los documentos emanados de otras jurisdicciones”**. Esto se relaciona con el principio emanado del artículo 7 de nuestra Constitución Nacional, en el cual se explicita que *“los actos públicos y procedimientos judiciales de una provincia gozan de entera fe en las demás; y el Congreso puede por leyes generales determinar cuál será la forma probatoria de estos actos y procedimientos, y los efectos legales que producirán.”*.

En consecuencia, el artículo 997 del Código goza de plena constitucionalidad, sin dejar de advertir que no se han invadido las facultades reservadas a la demandada de crear tributos sobre las riquezas existentes en su territorio, máxime cuando aquella disposición no le impide a la Provincia de Buenos Aires percibir el Impuesto de Sellos sobre las escrituras pasadas ante escribanos foráneos, sino que le prohíbe imponer cargas tributarias o tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento respecto de los actos celebrados en jurisdicción local.

Luego, específicamente se detiene en el mencionado **artículo 7, de la Constitución Nacional**, al manifestar que dicha cláusula **tiene como objetivo generar, entre los estados provinciales los fuertes lazos de unidad que son necesarios para otorgarles una misma identidad.**

Cierra la idea a diciendo que **nada afectaría en mayor grado la unidad de la Nación que la prevalencia en una provincia, de una ley que en materia tan fundamental como la organización de la familia y el régimen de la propiedad contraría lo establecido en el Código Civil.** *“Crear esa unidad y consolidarla fueron los fines primordiales de la Constitución, para cuya vigilancia ella misma ha instituido esta Corte de Justicia”.*

Específicamente, sobre la causa refiere a que si bien es cierto que en el caso no se encuentra en juego la validez de las escrituras públicas otorgadas en extraña jurisdicción, sino que se trata de recabar el pago de una alícuota mayor del impuesto de sellos por aquellos instrumentos, lo que descalifica a dicha pretensión provincial es precisamente el tratamiento impositivo discriminatorio instaurado respecto de los actos celebrados en su territorio, pues **esa política de inspiración proteccionista que ejerció la demandada a través de la ley tributaria impugnada a favor de las actividades que se desarrollan en la provincia y en contra de los actos notariales provenientes de otras jurisdicciones, también afecta a aquellos propósitos de unidad nacional perseguidos por el constituyente.**

Posteriormente, nuestra Corte se detiene en el análisis del **principio de igualdad emanado del artículo 16 de nuestra Carta Magna.** Sobre el mismo, menciona que la jurisprudencia ha fijado su significación y alcance en materia de impuestos, al decir que aquella *“no constituye una regla absoluta que obligue al legislador a cerrar los ojos ante las diversas circunstancias, condiciones o diferencias que puedan presentarse a su consideración; lo que estatuye aquella regla es la obligación de igualar a todas las personas o instituciones afectadas por un impuesto, dentro de la categoría, grupo o clasificación que le corresponda, evitando distinciones arbitrarias, inspiradas en propósitos manifiestos de hostilidad contra determinadas clases o personas”.*

Relacionado con la mencionada garantía, el **control de razonabilidad** exige determinar si a todas las personas o situaciones incluidas en la categoría se les reconocen iguales derechos o se les aplican similares cargas; se trata, en definitiva, de examinar los elementos de clasificación que le componen, y observar si se excluye a alguien que debería integrarla y recibir igual atención jurídica. Por lo tanto, en la presente causa, no se advierte la existencia de una razón válida que permita aseverar (como sostiene la Provincia) que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto.

La discriminación establecida en el régimen cuestionado en función del lugar de radicación del escribano otorgante del acto, no constituye una pauta razonable que, a los fines impositivos, permita la fijación de alícuotas diferenciales. Por lo tanto, **la norma consagró una manifiesta iniquidad y generó una discriminación arbitraria, que no supera el control de razonabilidad efectuado en orden a la garantía constitucional del artículo 16 de la Ley Fundamental.**

En consecuencia, se hace lugar a la demanda del Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires.

Algunas conclusiones de este extenso fallo:

- Más allá que la “litis” tiene su origen en una norma que legislaba alícuotas diferenciales ante un mismo hecho, en este caso de acuerdo a la locación del escribano, el fallo no puede ser incluido dentro de la jurisprudencia referida a alícuotas diferenciales en materia de Ingresos Brutos, puesto que la Corte resuelve la contienda en función de la violación de la norma tributaria provincial al principio de igualdad, consagrado en el artículo 16 de la Constitución Nacional, y a la cláusula del artículo 7 (esta última desarrollada de manera excelente en el fallo).

Es decir, a diferencia de los fallos "*Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco (24/02/2015)*"; "*Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (02/06/2015)*", "*Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe (01/09/2015)*", "*YPF SA c/ Provincia de Chubut (15/09/2015)*" y "*ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)*" no se hace mención a la cláusula comercial prevista en el inciso 13, del artículo 75 de la Carta Magna, más allá que también fue mencionada por el Colegio, como uno de sus argumentos.

- El presente antecedente sí tiene vinculación directa con el fallo "*Bolsa de Cereales de Buenos Aires c/ Provincia de Buenos Aires (16/12/2014)*", en donde el principio de igualdad fue clave a los fines de resolver el caso. Igualmente, cabe destacar que no hubo en este antecedente un desarrollo del artículo 7, como sí en la fallo de marras.
 - Por último, destacamos el análisis que se efectúa en el Dictamen de la procuración a los fines de entender si el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires tenía legitimación o no para realizar la acción de amparo. Si bien solo citamos sus conclusiones, sugerimos una lectura atenta del mismo al momento de entender, ante una situación similar, si una determinada asociación tiene legitimación o no para accionar.
- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "*Telecom Personal S.A. s/ Provincia de Santa Fe s/ Acción declarativa de certeza (2/03/2016)*". Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Ampliación de Cautelar.**

Sin lugar a dudas el alcance de la medida cautelar otorgada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa de marras, al momento del dictado de la resolución de fecha 1/09/2015, es la más amplia a la cual hayamos podido tener acceso en relación a las causas referidas a la temática de "*alícuotas diferenciales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*", tema el cual estamos siguiendo con especial atención, dado el impacto que tendrán estas contiendas para los contribuyentes de derecho, para los sujetos incididos (consumidores) y para las arcas provinciales.

La cautelar otorgada oportunamente a Telecom Personal S.A., tiende a evitar cualquier tipo de sanción oblicua que pueda intentar aplicar el estado provincial y su fundamento radica en la relación proveedor-cliente que existe entre la empresa de telecomunicaciones y la Provincia de Santa Fe.

Ahora bien, **siendo consistente con la primera resolución, con fecha 2 de marzo de 2016, la Corte decide ampliar, para ciertas actividades, la medida cautelar a los períodos que ya habían sido objeto de reclamo por medio del fisco provincial** por medio de dos actos administrativos, en tanto, a su respecto, también resulta suficientemente acreditada la verosimilitud del derecho invocado. Cabe destacar, que la ampliación se otorga con el mismo alcance que la medida cautelar original.

- ✓ **Corte Suprema de Justicia de la Nación. "*Alpargatas S.A.I.C. c/ Provincia del Chaco s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (15/03/2016)*". Competencia.**

La Sociedad, promueve la acción declarativa con el objetivo de que se haga cesar el estado de incertidumbre ante el reclamo, por parte del Fisco de la Provincia del Chacho, del pago de supuestas deudas por gravámenes provinciales (Ingresos Brutos) correspondientes a los períodos 5/2005 a 8/2010, por entender que los mismos estaban prescriptos y, además, que la pretensión implica una violación del comercio interjurisdiccional, al intentar gravar ingresos provenientes de otras jurisdicciones. Específicamente se solicita la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 87 y 91 del Código Fiscal Provincial en tanto establecen un

plazo de suspensión de la prescripción y de cómputo de la misma diferente de lo legislado en el Código Civil, es decir, se aduce una flagrante violación del inciso 12, artículo 75, Constitución Nacional.

En cuanto a los hechos, es una conocida empresa que elabora telas de “jeans”, para lo cual produce fibra de algodón en la localidad de Roque Saenz Peña (Chaco) y, luego, completa el proceso productivo en plantas ubicadas en las provincias de Corrientes y Buenos Aires. Cabe destacar que Alpargatas gozaba de la exención del Pacto Fiscal dentro de la Provincia del Chaco.

Ahora bien, **el Fisco del Provincial le procedió a liquidar diferencias de impuestos tomando en cuenta el 100% de las bases imposables declaradas por la Sociedad como atribuibles a la Provincia, más allá que el artículo 128, inciso p), del Código Fiscal, establece la exención para la producción de bienes efectuada en la jurisdicción por parte de empresas con planta industrial radicada en ella, sin condicionar la procedencia de esta liberalidad a que se trate de ingresos provenientes de la actividad desarrollada en el establecimiento ubicado en la provincia.**

Por último, ante la situación descripta en el párrafo anterior, la demandante expresa que tal limitación viola el principio de legalidad y el hecho de querer gravar ingresos provenientes de otras jurisdicciones y efectuar un distingo en razón de si proceden o no del establecimiento industrial localizado en el Chaco vulnera lo dispuesto en los artículos 9, 10, 11, 12, 31, 75 (inciso 13) y 126 de la Constitución Nacional.

En primer término la Corte analiza su competencia. Ante esto expresa que lo establecido en el artículo 117 de la Carta Magna procede en razón de la materia en la medida en que la pretensión se funde exclusivamente en cuestiones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso, o Tratados, de forma tal que la cuestión federal sea predominante en la causa.

En consecuencia, la demanda, que predominantemente se funda en la falta de validez de una Ley Local por considerarla contraria a los códigos comunes, debe ser juzgada por jueces locales ya que su aplicación le corresponde a ellos, al estar bajo su jurisdicción. Esto sólo por recurso extraordinario, la Corte Suprema de Justicia de la Nación puede otorgar la tutela correspondiente a los aspectos federales que el litigio pudiera comprender.

Resalta, nuestro máximo tribunal, que el núcleo de la litis es entender el alcance de la exención prevista en el artículo 128 del Código Fiscal y los supuestos a los cuales dicha norma condiciona la operatividad de la franquicia, ello plantea sustanciales diferencias con los fallos “*Harriet y Donnelly S.A. c/Chaco (24/02/2015)*”, “*Droguería del SUD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (02/06/2015)*”, “*Telecom Argentina c/Provincia de Santa Fe (01/09/2015)*”, “*YPF SA c/ Provincia de Chubut (15/09/2015)*” y “*ENOD S.A. c/Provincia de Buenos Aires (15/09/2015)*”.

En consecuencia se resuelve declarar la incompetencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en instancia originaria.

Conclusiones:

- Más allá de la lectura del fallo, en primer lugar me abstengo de cuestionar como fue planteado el caso por parte de la Sociedad, puesto que, sin tener acceso al expediente y poder leer la demanda, cualquier conclusión a la que pueda arribar será sesgada. La síntesis de los argumentos expuestos por las partes que se transcriben en los fallos tienen como objetivo convalidar la resolución final, con lo cual no estamos en condiciones de manifestarnos sobre los mismos. Esto queda palmariamente expuesto

en el presente caso, donde incluso los hechos son explicitados de forma desordenada, impidiendo un cabal entendimiento de la cuestión debatida.

- Sí podemos apreciar que, a diferencia de los casos que venimos comentando en materia de alícuotas diferenciales de Ingresos Brutos, los agravios esgrimidos por la demandante son más amplios, no limitándose a la cláusula comercial prevista en el inciso 13, del artículo 75, de la Constitución Nacional, lo cual, a la luz de este fallo le otorga a la Corte un elemento esencial para evitar convalidar su competencia originaria.
- Este precedente, nos vuelve a hacer reflexionar sobre lo difuso que es el concepto de que la **“causa sea preponderantemente federal”**, tan utilizado por la Corte. Por momentos, parece que el mismo responde sólo a cuestiones de economía procesal, puesto que es laxa la ponderación de los agravios mencionados por la parte actora. Esto obliga a los asesores a tratar de minimizar el riesgo de que la nuestro máximo tribunal pueda hacer uso de este salvoconducto a los fines de no otorgar la competencia originaria.
- Relacionado con el punto anterior y dada la abundante jurisprudencia del año 2015 y 2016 (inclusive mencionada en el fallo de marras), lo único que hasta el momento otorga una alta probabilidad de éxito, por lo menos en lo referido a la obtención de la jurisdicción originaria, es **ceñir la causa sólo a la colisión de la norma local con el artículo 75, inciso 13 de la Constitución Nacional**, es decir, a la cláusula comercial.

Cualquier otro argumento que se introduzca sólo le provee a la Corte de un elemento adicional para plantear que no se está ante una causa que sea preponderantemente federal. Esto hace que al momento de plantear los agravios, se deba ser mezquino en los fundamentos que se utilicen.

✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala IV. “Embotelladora del Atlántico SA c/ Dirección General Impositiva s/ Recurso Directo de Organismo Externo (1/3/2016)”.** Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.

El Tribunal Fiscal de la Nación oportunamente rechazó el recurso de repetición presentado por la actora. Para ello tuvo en cuenta que: **a)** en autos correspondía establecer si para la determinación del Impuesto a las Ganancias de aquel período procedía o no aplicar el mecanismo referido al ajuste por inflación contenido en el Título VI de la ley del gravamen; **b)** las pruebas rendidas sirvieron para cotejar la liquidación del impuesto efectuada sin el ajuste por inflación y la suma que correspondería abonar por el tributo en caso de aplicarse tal mecanismo, a fin de establecer la diferencia que arrojaban tales métodos de cálculo, arribándose a la conclusión de que la determinación fiscal afectaría su patrimonio en un porcentaje que no superaba el 8%; **c)** por lo expuesto y a tenor del análisis de la prueba, cabía concluir que la situación que motivó la decisión adoptada por la Corte Suprema de Justicia en la causa “Candy” no encontraba correlato en el sub lite y **d)** el hecho de que la empresa haya sufrido un deterioro económico durante el ejercicio en cuestión no implicaba de modo alguno que el impuesto determinado en el acto apelado sea irrazonable o que absorba una parte sustancial de su patrimonio o renta.

Por su parte, la Cámara, luego de repasar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, analiza la prueba pericial contable presentada, por medio de la cual surge que el resultado impositivo del período 2002 sin el ajuste por inflación era de \$ 15.923.343 y aplicando dicho método representaba una pérdida de \$ 5.722.077. **En consecuencia, no resultaba posible medir la alícuota efectiva del Impuesto a las Ganancias a ingresar si no se practicaba el ajuste por inflación porque en ese caso se arribaría a una situación en la que el Impuesto a las Ganancias no había gravado utilidades en el ejercicio 2002 sino que se**

había aplicado sobre quebrantos. Por lo tanto, correspondía comparar el impuesto pagado con los activos o con el patrimonio neto para conocer su verdadera incidencia.

El perito aclara que “*el contribuyente debería recurrir a parte de su capital para efectuar la cancelación del gravamen, pues las ganancias que de esa forma se estarían expresando son irreales o meramente nominales*”. Dicha aseveración queda corroborada por cuanto **el Impuesto a las Ganancias determinado sin aplicar el ajuste por inflación impositivo (\$ 5.573.170) representa el 52,10% del resultado contable histórico del ejercicio 2002 (\$ 10.697.819).**

Luego, se estima como afecta el impuesto el patrimonio neto de la Sociedad, el cual sin el ajuste por inflación absorbe el 7,73%.

Finalmente, la Cámara concluye que la liquidación de la ganancia neta sujeta a tributo sin el ajuste y el importe que resulta de aplicar tal mecanismo evidencia una desproporción que permite concluir que la renta determinada según las normas no es representativa de aquélla que la ley del Impuesto a las Ganancias pretende gravar, razón por la que se da el supuesto a que hace referencia la Corte Suprema de Justicia en sus fallos. **Es más, en el caso de marras se están gravando ganancias que no se generaron y en tal supuesto la aplicación del impuesto resulta irrazonable ante la falta de capacidad contributiva de la actora.**

En consecuencia, se revoca la resolución apelada.

Este caso nos hace recordar lo difícil que ha sido para muchos profesionales explicar a nuestros clientes, especialmente cuando se trataba de sujetos del exterior (que no vivían el devenir diario de la economía Argentina), porque, en años donde los Estado de Resultados exteriorizaba pérdidas millonarias (ej. año 2002), debía pagar igualmente Impuesto a las Ganancias, sobre rentas ficticias. Con los niveles de inflación actual, tal situación, como insistimos habitualmente, merece un profundo análisis por parte de los responsables de las áreas de impuestos de las sociedades y sus asesores, más allá que nos hayan alcanzado los extremos del año 2002 y 2003.

✓ **Cámara Nacional Contencioso Administrativo Federal. Sala V. “Augusta Megara S.A. c/ DGI s/ Recurso Directo (11/02/2016)”. Impuesto a las Ganancias. Ajuste por Inflación.**

Con relación al presente fallo, el cual abarca planteos de “bloqueo fiscal”, “deducción del 10% del valor FOB” y “deducción del ajuste por inflación”, sólo nos concentraremos en el análisis del último tema mencionado, puesto que los dos primeros, al día de hoy, han sido ampliamente resueltos a nivel jurisprudencial y carecen de vigencia.

El Tribunal Fiscal, oportunamente, y luego de citar los fallos emblema en este tipo de causas (“*Santiago Dugan Trocello SRL*” y “*Candy SA*”) expuso que resulta imprescindible que el contribuyente demuestre acabadamente que el impuesto discutido excede su capacidad económica” y advirtió que ese extremo remitía a la “valoración de las pruebas que debieron rendirse en el sentido aludido”. El a quo destacó que: **a)** el perito del Fisco dijo que los libros contables de la actora no eran llevados en debida forma, de modo que desmerecen las conclusiones del informe pericial y **b)** no hubo un informe pericial conjunto entre el fisco y el contribuyente.

La actora, en la apelación planteo que era necesario un nuevo informe pericial de acuerdo con las pautas sentadas en la causa “*Candy SA*” y, además, que el Tribunal de grado se abstuvo de ordenar medidas para mejor proveer a fin de conocer la verdad material de los hechos.

En función de lo resumido en los párrafos anteriores la Cámara en primer término señala el carácter limitado del recurso previsto en el artículo 86 inciso b) de la Ley N° 11.683, de modo tal

que es dable, en principio, estar a las conclusiones del Tribunal Fiscal sobre los hechos probados, más allá que dicha regla general puede ceder no sólo cuando se haya omitido sustanciar o incorporar al proceso determinados hechos o material probatorio conducente para resolver la cuestión en debate, sino ante supuestos de arbitrariedad, ilegalidad o irrazonabilidad en la apreciación de aquéllos. Por supuesto, esto no se da en el caso de marras.

Agrega que el perito del fisco, ante las inconsistencias de la contabilidad, señalo que no es posible informar el porcentaje que afectaría el pago del mismo a la rentabilidad y en su caso al patrimonio neto determinado según las normas y resoluciones técnicas aprobadas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas. Igualmente, en la causa, ambos peritos hacen las estimaciones del caso (por cierto, disímiles entre sí), los cuales consideramos que no son relevantes dadas las carencias de la información contable que se ponen de manifiesto en la misma sentencia.

Por supuesto, el tribunal de alzada no hace lugar a la nueva prueba propuesta por la actora y resuelve que *“toda vez que no se configura un supuesto de error o arbitrariedad manifiesta en la apreciación de las circunstancias fácticas acreditadas en autos, corresponde confirmar el decisorio apelado en tanto que no se verifican en autos los extremos considerados en la causa “Candy SA”.*

Si bien para resolver el caso se invoca el fallo *“Candy”*, lo cual podría hacer pensar al algún lector desprevenido que el rechazo de la apelación se debió a que el Impuesto a las Ganancias no ha sido confiscatorio de acuerdo al parámetro establecido por la Corte en el mencionado fallo, consideramos que el núcleo del mismo está en las deficiencias manifiestas de las registraciones contables, incluso reconocidas por ambos peritos, lo cual desvirtua cualquier tipo de estimación. Antes esto vale reflexionar sobre lo relevante que es llevar los libros contables en legal forma, tema el cual habitualmente no es seguido con la atención debida por parte de los contribuyentes y sus asesores.

- ✓ **Juzgado Contencioso Administrativo y Tributario N° 7. Ciudad de Buenos Aires. *“International Health Services Argentina S.A. contra GCBA y otros s/ Acción Meramente Declarativa (21/10/2015)”*. Ingresos Brutos. Convenio Multilateral. Asignación de Ingresos. Competencia de los Tribunales Locales.**

La empresa International Health Services Argentina S.A. promueve una acción declarativa de certeza contra el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a fin de que se dicte sentencia en relación a la concreta situación de su mandante, **tendiente a esclarecer el estado de incertidumbre en cuanto a la relación jurídica obligacional que lo une a la demandada referida a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral, por la divergencia de criterios existente entre la demandada y el Fisco de la Provincia de Buenos Aires respecto al “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” correspondiente a los períodos fiscales 01/2004 y 12/2005. Solicita que se determine el correcto alcance de dichas normas a la concreta situación de su mandante, para obtener certeza sobre la atribución de ingresos y gastos entre las jurisdicciones en los períodos fiscales objeto de marras, de esta manera, obtener certidumbre sobre la relación jurídica obligacional en los períodos involucrados y para el futuro.**

En cuanto a los hechos es una firma que se dedica a la prestación integral de servicios de asistencia médica en todas sus especialidades, bajo tres modalidades: **a)** directamente: a individuos; **b)** a áreas protegidas y **c)** a personas jurídicas: generalmente, se trata de obras sociales. En relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos es contribuyente del Régimen General (artículo 2) del Convenio Multilateral.

La controversia se circunscribe a la prestación que realiza a las personas jurídicas. La misma, se trata de contratos por los cuales se compromete a prestar un servicio de asistencia médica a los afiliados y/o empleados de esas personas jurídicas, a cambio de una suma de dinero. Como sujeto del convenio, **distribuye los ingresos anuales atribuibles a la prestación de los servicios a las personas jurídicas, asignándolos conforme el lugar de concertación de los acuerdos (que coincide en todos los casos con el domicilio de las obras sociales clientes).** Es decir que, en los contratos con las citadas personas jurídicas que se celebraron en la Ciudad de Buenos Aires, los ingresos provenientes de los mismos se asignan a esa jurisdicción (lugar de concertación). Por supuesto, esto último ha sido cuestionado por la ARBA.

La incertidumbre se suscitó en el caso cuando la Provincia de Buenos Aires dictó, el 23/12/2010 la Disposición N° 7.728, mediante la cual pretende modificar la distribución de ingresos invocando como válidos dos criterios disímiles e incluso contradictorios a saber: **a)** en proporción a las capitas que resulten representativas del lugar donde se encuentren los afiliados; y **b)** al lugar donde efectivamente se realizó la prestación de los servicios.

Al no poseer el padrón de afiliados de las obras sociales con las que ha contratado, ARBA procedió a distribuir los ingresos en función de los gastos realizados para la prestación de los servicios en la Provincia de Buenos Aires, en la inteligencia que los gastos efectuados indicaban la pauta de los servicios “efectivamente prestados” en dicha jurisdicción.

Es decir, según la Provincia de Buenos Aires, se tributó en exceso en la C.A.B.A. y en defecto en su jurisdicción.

Es de destacar que la apelante, en forma simultánea había recurrido la Disposición de la ARBA ante la “Comisión Arbitral” y al “Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires”.

Por su parte, el apoderado del Gobierno de la Ciudad, opuso como excepción (que es lo que se ventila en la presente resolución) la incompetencia del Tribunal para dirimir el conflicto planteado en autos, por el que éste solo puede ser resuelto por la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria, autoridades del Convenio Multilateral.

Además expresó que **los órganos del Convenio Multilateral dictan resoluciones obligatorias que dirimen el caso concreto en instancia definitiva** y, en su caso, el fisco que se atribuyó tributos en exceso a dicha resolución, deberá restituir al contribuyente los pagos que hubiera realizado. En consecuencia, **las disposiciones del Convenio Multilateral se encuentran por encima de las del orden local, ya que poseen jerarquía superior y, por lo tanto, no pueden ser revisadas por tribunales locales.**

Al momento de resolver, **la jueza**, entre otras citas, menciona que **“Cassagne señala que los órganos del Convenio Multilateral no tienen facultades jurisdiccionales, o sea, que sus decisiones son obligatorias para las jurisdicciones que participan del pacto, pero no se proyectan sobre el contribuyente, quien, si puede actuar ante estos organismos, lo hace en función de control y no por la defensa de un derecho subjetivo, concluyendo que las jurisdicciones locales no pueden ejecutar las decisiones de los órganos del Convenio, en forma directa, ya que ningún tribunal administrativo puede dictar decisiones definitivas contra el administrado, sin que tenga al menos una instancia judicial”.**

Luego menciona que en relación a la afirmación de la demandada relativa a que los tribunales locales no pueden revisar una decisión emanada de un tribunal interjurisdiccional de mayor jerarquía, la **Sala II del fuero tiene dicho que “la Comisión Arbitral y la Comisión Plenaria constituidas en razón de las respectivas normas del Convenio Multilateral, no resultan ‘tribunales interjurisdiccionales de mayor jerarquía’ que ningún órgano judicial de Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ello por cuanto, en primer término, no revisten la calidad de órganos jurisdiccionales por cuanto no gozan de los requisitos constitucionales para ello**

en orden a la estabilidad, imparcialidad, intangibilidad de sus remuneraciones y modo de designación. Sin perjuicio de que tampoco existan relaciones de jerarquía entre órganos jurisdiccionales, en lo que se refiere al desarrollo de su estricta función judicial, ni menos aún entre órganos administrativos y jurisdiccionales”.

Por último cita el valioso voto de Dr. José Osvaldo Casás, en la causa **“Libertad S.A. c/ AGIP (12/11/2014)”**, en el cual expresa *“la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que, en el marco del Convenio Multilateral para evitar la doble o múltiple imposición interna en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del 18 de agosto de 1977, los planteos que efectúen los contribuyentes en sede de la Comisión Arbitral o su Plenario en nada obstan a la formulación de las pertinentes impugnaciones, en instancia judicial local, de las pretensiones de cobro que pudieran dirigirles las distintas jurisdicciones donde despliegan sus actividades (causa “Frigorífico de Aves Soychu SAICFI c/ Municipalidad de Gualeguay”, sentencia del 14 de mayo de 2013 y, en el mismo sentido, aunque en referencia a la insistencia fiscal en la pretensión de cobro, causa “Maxiconsumo S.A. c/ Provincia de Misiones”, sentencia de la misma fecha). Ello así, en cuanto allí se establece la posibilidad de transitar tanto las vías procedimentales previstas en el ya citado convenio, como la procedencia de plantear las pretensiones (fiscales o defensivas del contribuyente) en sede judicial, en cada una de las jurisdicciones adheridas en las que se despliegue las actividades gravadas comprendidas en ese particular régimen”.*

En función de lo expuesto, la jueza rechaza la excepción de incompetencia planteada por el apoderado del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y resuelve que se prosiga con la causa.

Dadas las dificultades que atraviesan los contribuyentes ante reclamos de este tipo de reclamos, especialmente como consecuencia de la decisión política de la Comisión Arbitral de no aplicar el “Protocolo Adicional”, **consideramos este antecedente como relevante al momento de diseñar una estrategia de defensa efectiva.** Además, la misma adquiere mayor significación ante la oscuridad legal que existe, desde el punto de vista procesal, para recurrir las resoluciones del organismo de aplicación del Convenio Multilateral, tema el cual en algún momento deberá resolverse para no seguir cercenando el derecho de defensa de los contribuyentes.

V. Temas a Seguir:

- ✓ **AFIP. Exclusión de Monotributistas.** En el **Boletín Oficial del 01/4/2016** se volvió a emitir el listado de sujetos excluidos del régimen. Recomendamos la lectura del mismo no sólo a quienes estén en el régimen, sino a aquellos que contratan a proveedores u operan con clientes que hicieran la opción del régimen simplificado. La lista de excluidos debe ser una de las más volumétrica que se haya publicado, por la cantidad de sujetos incluidos en la misma.
- ✓ **Ley de Medios (26.522). Limite a la Deducción de Gastos de Publicidad. Artículo 83.** Realmente este tema ha quedado en una especie “limbo”, especialmente a partir de las modificaciones sufridas por el organismo de aplicación de la Ley. Igualmente, es menester recordar, en especial a las empresas que tienen una activa utilización de medios de comunicación audiovisuales a los fines de la realización de sus actividades de marketing (ej. empresas de consumo masivo), la limitación con respecto a la deducción de este tipo de gastos emanada del artículo 83 de la Ley de referencia.
- ✓ **Misiones. Agentes de Recaudación. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. R.G. (DGR) 29/2015 (02/11/2015).** Con el motivo de evitar contingencias futuras seguimos recordando que se modificó el régimen de retención y percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos aplicable a contribuyentes y/o responsables de alto interés fiscal para la provincia. **Por medio de la presente se fijó la obligación de actuar como agentes de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a contribuyentes cuya sumatoria de bases imponibles, declaradas o determinadas por la Dirección General de Rentas en el último ejercicio fiscal anterior, atribuibles a la totalidad de actividades desarrolladas, cualquiera sea la**

jurisdicción en que se lleven a cabo las mismas, supere la suma de \$ 50.000.000 anuales. También se amplía Régimen Especial Percepción establecido en la R.G. (DGR) 12/1993 para todas las actividades de ventas de bienes o cosas, o locaciones de obra realizadas por aquellos responsables del impuesto sobre los ingresos brutos. Por otra parte, **se incorporan como agentes de percepción a los sujetos que comercializan los siguientes bienes o realicen locaciones de obra: venta de combustibles líquidos, lubricantes y refrigerantes; distribución y venta de energía eléctrica y provisión de agua potable; venta de productos cosméticos, de tocador, de perfumería y de higiene personal; construcciones y prestaciones de locaciones de obras sobre inmuebles.** Es de destacar, que los responsables incorporados como agentes de percepción por realizar las actividades mencionadas precedentemente deberán inscribirse como tales, hasta el 30/11/2015, debiendo comenzar a actuar como agentes a partir del 1/12/2015.

- ✓ **Comisión Arbitral. Calendario. R.G. (CA) 5/2015 (BO 3/12/2015) y R.G. (CA) 1/2016.** Se fijan las fechas de vencimiento del período fiscal 2016 para la presentación de la declaración jurada y el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos comprendidos en el Convenio Multilateral. Es importante resaltar que el CM 05 (Declaración Anual) se adelanta al 16/05/2016, es decir casi dos meses. Igualmente en este punto es relevante la R. (DGR) 822/2016 (BO 29/03/2016) de la C.A.B.A., por medio de la cual se fijó como fecha límite para las empresas con jurisdicción sede en la Ciudad, el 30/06/2016.
- ✓ **Generalización del Régimen de Factura Electrónica.** Recordamos que a partir del 1/04/2016 está prevista la generalización final del régimen. Igualmente, se ha establecido un cronograma de aplicación escalonado por medio de la R.G. (AFIP) 3840, cuya lectura recomendamos, tanto como emisores de este tipo de documentos, como receptores.
- ✓ **Factura Electrónica en Moneda Extranjera.** El 2 de marzo, la AFIP habilitó la posibilidad de emitir comprobantes en moneda extranjera.
- ✓ **R.N. (DGR) 9/2016 (BO 26/01/2016).** Se establece que a los efectos de no sufrir percepciones en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, los contribuyentes inscriptos en el impuesto como locales en otras provincias y/o los inscriptos bajo las normas del Convenio Multilateral sin poseer alta en la Provincia de Córdoba deberán declarar su condición a través de la página web de la Dirección General de Rentas de la Provincia (www.dgrcba.gov.ar), seleccionando el motivo "Constancia Contribuyente de Extraña Jurisdicción", debiendo adjuntar la constancia de inscripción como contribuyente local de otra jurisdicción o los formularios CM 01 o CM 02 en el caso de los contribuyentes sujetos a las normas del Convenio Multilateral. Dentro de las 72 horas de realizado, se remitirá la "Constancia declaración de contribuyente de extraña jurisdicción", a los fines de ser presentada ante los agentes de percepción del impuesto y tendrá una validez de 3 meses a partir de la fecha de su emisión.

Destacamos que en caso de no presentar la citada constancia, los contribuyentes de extraña jurisdicción estarán sujetos a una alícuota incrementada para el cálculo de la percepción correspondiente.

Esta norma no amerita ninguna consideración adicional, por lo llamativa de la misma, más allá que ya haya sido implementada por otras jurisdicciones. Además, Rentas de Córdoba no está cumpliendo con la emisión de los certificados, creando hasta conflictos comerciales entre los agentes de recaudación y los sujetos pasivos de las percepciones.